



**MINISTERSTWO FINANSÓW**  
**Departament Finansów Samorządu**  
**Terytorialnego**

ST2.4761.8.2020

Warszawa, dnia 24 kwietnia 2020 r.

Regionalna Izba Obrachunkowa  
w Lublinie  
WPLYNEŁO 27-04-2020  
L. dz. 777/2020  
Podpis [signature] al. -  
-e-praço-

*P. A. Jymowski*  
*do wst. w F. Kolejowa*  
*+ WIKS + RP*

Pan  
**Jacek Grządka**  
Prezes Regionalnej Izby  
Obrachunkowej w Lublinie

Regionalna Izba Obrachunkowa  
w Lublinie  
ul. Karłowicza 4 IX p.  
20- 027 Lublin

*Szanowny Panie Prezesie,*

W odpowiedzi na pismo z dnia 14 lutego 2020 r. (znak:RIO-II-0712/4/2020) w sprawie wykazywania umorzonych odsetek w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego, w kolumnie „Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy w zakresie umorzeń zaległości podatkowych”, Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.

Jednostki samorządu terytorialnego są zobowiązane do sporządzania sprawozdań Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych stosownie do zasad określonych w Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1393, z późn. zm.).

Zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 11 lit. a ww. Instrukcji w kolumnie „Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy” w zakresie umorzeń zaległości podatkowych – wykazuje się kwoty dotyczące skutków udzielonych przez organ podatkowy gminy lub miasta na prawach powiatu za okres sprawozdawczy umorzeń w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej w podatkach i opłatach, stanowiących dochód budżetu gminy lub miasta na prawach powiatu. Wykazane w tej kolumnie skutki powinny wynikać z decyzji wydanych przez właściwe organy gminy lub miasta na prawach powiatu, w zakresie zarówno bieżących, jak i zaległych należności. W kolumnie tej nie wykazuje się kwot wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 67d § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Przepis art. 67a § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019r. poz. 900, z późn. zm.) stanowi, że organ podatkowy, na wniosek podatnika, z

zastrzeżeniem art. 67b tej ustawy, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

Należy także zauważyć, że umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa (art. 67a § 2 Ordynacji podatkowej). Powyższe oznacza, że „organy podatkowe mogą umorzyć zaległości i odsetki za zwłokę w całości lub w części. Jeżeli organ podatkowy umarza zaległość w części, umorzeniu z mocy prawa podlegają proporcjonalnie odsetki za zwłokę (...)” (S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 9. wydanie, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 425).

Zgodnie z art. 207 ustawy – Ordynacja podatkowa organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. Decyzja zaś rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji.

Części składowe decyzji zostały wyliczone w art. 210 ustawy – Ordynacja podatkowa.

W treści decyzji powinny zostać zawarte m. in. powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie oraz uzasadnienie faktyczne i prawne.

Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 lipca 2014 r. (sygn. akt: II FSK 2050/12) „rozstrzygnięcia co do istoty sprawy to takie, w wyniku których w sposób władczy zostanie ukształtowana sytuacja materialnoprawna strony (rozstrzygnięcie dotyczyć będzie jej praw lub obowiązków, wynikających ze stosunku podatkowego). W przypadku postępowań wszczynanych na żądanie strony decyzja powinna zatem zawierać rozstrzygnięcie o całej sprawie, przy czym zakres przedmiotowy sprawy określa żądanie strony.”

W innym orzeczeniu (sygn. akt: I SA/Wr 319/17 z dnia 11 października 2017 r.) Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wskazał, że „(...) Naczelnik Urzędu Skarbowego (...) zobowiązany był rozpoznać wniosek Skarżącego w całości to znaczy zarówno w zakresie istnienia przesłanek umorzenia zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i w zakresie przesłanek umorzenia odsetek za zwłokę od zaległości w tym podatku. Rozstrzygnięcie odnośnie obu kwestii wskazanych we wniosku Strony powinno znaleźć wyraz w decyzji wydanej na podstawie art. 207 O.p., kończącej postępowanie przed organem pierwszej instancji”.

W tym samym wyroku WSA wskazał również, że „strona, występując z wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, ma prawo oczekiwać rozstrzygnięcia wniosku zarówno w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej, jak i w przedmiocie umorzenia odsetek za zwłokę przez organy obu instancji. Ma też prawo oczekiwać od organów obu instancji uzasadnienia faktycznego i prawnego odnoszącego się do rozstrzygnięcia zarówno co do zaległości podatkowej, jak i co do odsetek za zwłokę od tej zaległości.”

W świetle powołanego orzecznictwa należy uznać, że w przypadku umorzenia zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę rozstrzygnięcie w decyzji powinno zawierać wskazanie zarówno kwoty zaległości podatkowych, jak i kwoty odsetek za zwłokę, także wówczas gdy umorzono całą zaległość podatkową, a więc i pełną kwotę odsetek za zwłokę.

Odsetki za zwłokę, choć są ściśle związane z zaległością podatkową, są jednak odrębną od zaległości kategorią należności.

Skutkiem decyzji o umorzeniu w całości zaległości podatkowych jest umorzenie pełnej kwoty odsetek. Ten skutek w odniesieniu do odsetek za zwłokę powinien być uwzględniony w rozstrzygnięciu decyzji poprzez podanie kwoty umorzonych odsetek. Organ podatkowy wydający w tym zakresie decyzję powinien mieć świadomość wysokości umorzonych odsetek.

Także podatnik, na którego wniosek decyzja została wydana powinien wiedzieć o wysokości umorzonych odsetek, ponieważ jest to jeden ze skutków tej decyzji.

Należy także mieć na uwadze, że skoro przepisy prawa powszechnie obowiązującego wskazują na obowiązek podawania w sprawozdaniu Rb-27S kwoty umorzonych odsetek, to kwoty te powinny wynikać wprost z decyzji, których skutkiem jest umorzenie tych odsetek.

Ponadto Ministerstwo Finansów pragnie zauważyć, że nie znając wszystkich okoliczności sprawy nie może wypowiadać się w kwestii indywidualnego stosowania przepisów prawa.

*Z poważaniem,*

**Marek Wiewióra**  
Dyrektor Departamentu  
Finansów Samorządu Terytorialnego  
*/podpisano kwalifikowanym  
podpisem elektronicznym/*

